

Audience publique du 21 janvier 2010

Recours formé par
Monsieur ...,
contre un bulletin de l'impôt sur le revenu et contre une décision du directeur de
l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 25835 du rôle et déposée le 22 juin 2009 au greffe du tribunal administratif par Maître Frédéric Noel, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à L-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 18 mars 2009 ayant décidé de ne pas statuer sur sa réclamation dirigée contre un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1991, émis le 26 septembre 1996, ainsi que dudit bulletin ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 14 octobre 2009 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif en date du 16 novembre 2009 par Maître Frédéric Noel pour compte du demandeur ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les décisions critiquées ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Ardavan Fatholahzadeh, en remplacement de Maître Frédéric Noel, en sa plaidoirie.

En date du 26 septembre 1996, le bureau d'imposition Luxembourg 2 de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « *le bureau d'imposition* », émit à l'égard de Monsieur ... un bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques pour l'année 1991, ci-après désigné par « *le bulletin* », avec, sous la rubrique « *détail concernant l'imposition* », la mention « *ajoute de ... suite à comparaison de fortune apport de l'immeuble en Belgique dans la société (augm. de capital)* ».

Par courrier daté du 18 décembre 1996, la fiduciaire ... s'adressa au bureau d'imposition, en déclarant prendre position sur cette imposition, et demanda au bureau de « *revoir l'impôt sur le revenu de l'année 1991 et de procéder à un redressement (...)* ».

Par courrier du 2 janvier 1997, le bureau d'imposition prit position par rapport à cette lettre.

Par décision datée du 18 mars 2009, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « *le directeur* », décida qu'il n'y aurait pas lieu de statuer, en se fondant sur les considérations suivantes :

« Vu la missive introduite le 20 décembre 1996 par le sieur ..., au nom du sieur ..., demeurant à L-..., tendant à poser demande aux fins d'obtenir du bureau d'imposition un redressement du bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 1991, émis le 26 septembre 1996;

Vu le dossier fiscal;

Vu les §§ 107, 238 et 254 alinéa 2 de la loi générale des impôts (AO);

Vu les §§ 228, 301 et 94, alinéa 1^{er} AO;

Considérant qu'aux termes de l'article 97 (2) de la loi du 7 novembre 1996 concernant l'organisation des juridictions de l'ordre administratif, les requêtes pendantes au 31 décembre 1996 relèvent de la compétence du directeur de l'administration des contributions qui ne statue cependant plus avec l'indépendance d'un juge, sur la base du droit, mais en tant qu'administrateur;

Considérant que "s'il est vrai que le paragraphe 249 AO réduit les exigences de forme d'une réclamation au strict minimum, il n'en reste pas moins qu'il requiert expressis verbis que la formulation de la réclamation doit faire ressortir que le contribuable se considère lésé par le bulletin d'impôt en cause et qu'il sollicite un réexamen de son imposition. Or, un courrier comportant certains commentaires, qui conteste la position prise par le bureau d'imposition, mais qui ne comporte aucune indication quelconque concernant une demande concrète concernant les suites à donner audit courrier, par ailleurs adressé au bureau d'imposition et non pas directement au directeur, ne peut pas être qualifié de réclamation au sens du paragraphe 249 AO (cf. trib. adm. 2 juillet 2003, n° 15585 du rôle, confirmé par Cour adm. 13 janvier 2004, n° 16854C du rôle, Pas. adm. 2006, V° Impôts, n° 380)";

"Que même si aucun formalisme n'est imposé au contribuable en ce qui concerne la forme de l'introduction de sa réclamation, néanmoins faut-il que le contribuable fasse preuve d'un minimum de diligences concernant la formulation du contenu de la requête, de sorte que celui qui en est saisi soit en mesure de la qualifier utilement notamment quant à la question de savoir s'il s'agit effectivement d'une réclamation. Il importe de préciser à qui le contribuable a voulu s'adresser et s'il entendait que le bureau procède au retrait du bulletin ou d'un point du bulletin ou s'il voulait remettre en cause l'imposition en transmettant son dossier au directeur qui pourrait alors procéder au réexamen intégral de sa situation fiscale aux termes du paragraphe 299 AO. Dans cette mesure, il appartient au contribuable d'indiquer clairement ses intentions, étant donné que les deux procédés ont des répercussions autrement différentes (cf. trib. adm. 21 novembre 2005, n° 19625 du rôle, Pas. adm. 2006, V° Impôts, n° 381)." Tribunal administratif, 22 janvier 2007, n° 21384 du rôle;

Considérant qu'en l'espèce, le contribuable s'adresse au préposé du bureau d'imposition pour dire que «C'est avec un certain retard, dû aux manques de pièces à l'appui, que je prends position sur votre imposition du 26.09.1996 de l'impôt sur le revenu de l'exercice 1991 de mon client sous rubrique»;

Qu'à titre de récapitulation, l'intervenant termine sa demande de la manière suivante: «L'impôt sur la fortune est bien justifié. Par contre je vous prie de bien vouloir revoir l'impôt

sur le revenu de l'année 1991 et de procéder à un redressement pour la raison suivante. L'apport pour l'augmentation du capital résulte bien du rapport de Monsieur ... et qui n'est nullement considéré comme revenu imposable au Grand-Duché de Luxembourg, vu que l'immeuble se trouve à l'étranger. Dans l'espoir que ma demande trouvera un accueil favorable, je vous présente, Monsieur le Préposé, avec mes remerciements anticipés, mes salutations les plus distinguées»;

Considérant qu'il résulte clairement de la teneur de la missive ci-avant, adressée au bureau d'imposition, que celle-ci ne constituait pas une réclamation au sens du § 228 AO, mais une lettre, écrite dans le cadre d'une demande d'imposition rectificative entamée par le demandeur conformément au paragraphe 94 AO à laquelle le bureau d'imposition n'a cependant pas accédé;

Considérant, à titre tout à fait superfétatoire, qu'au cas où la demande présentée pourrait être interprétée comme réclamation au sens du § 228 AO, il échoirait d'analyser si les conditions de forme posées par la loi ont été remplies en espèce;

Considérant notamment qu'en droit luxembourgeois, pour pouvoir exercer l'action d'autrui, il faut justifier en toutes matières d'un mandat ad litem exprès et spécial aux fins de l'instance (cf. : Conseil d'État, 14.01.1986, n° 6514; Tribunal administratif, 16.06.1999, n° 10724; Cour administrative, 21.12.1999, n° 11382C);

Considérant que "l'acte d'introduire une réclamation devant le directeur, eu égard plus particulièrement au risque y inhérent de voir l'imposition revue le cas échéant in pejus, présente un risque de voir modifier de manière permanente et irrévocable la situation de l'intéressé; qu'une procuration afférente doit dès lors être non seulement expresse, mais encore de nature à renseigner clairement l'intention du mandant d'investir le mandataire du pouvoir d'agir par la voie d'une réclamation à l'encontre d'une décision déterminée avec toute la précision requise (Trib. Adm. 8 mai 2000, n° 11431, Pas. adm. 2001, v° Impôts, n° 243)";

Considérant que l'écrit, versé ensemble avec la demande ci-avant, documente seulement que le contribuable a donné un mandat général au signataire de la requête «pour représentation de tout courrier et recours fiscaux envers les Administrations luxembourgeoises»;

qu'en conséquence l'existence d'un mandat ad litem répondant aux conditions légales à l'époque de l'introduction de la réclamation n'est pas établie, de sorte qu'elle serait irrecevable faute de qualité;(...) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 22 juin 2009, Monsieur ... a introduit un recours contentieux tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision directoriale du 18 mars 2009, respectivement du bulletin.

Le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité du recours dans la mesure où il cumulerait un recours à la fois contre la décision directoriale litigieuse et contre le bulletin, en soutenant que ces recours seraient incompatibles par leur objet et ne présenteraient pas de lien de connexité suffisant pour qu'il soit statué dans une même décision.

Monsieur ... expose à cet égard que son recours tendrait principalement à obtenir le renvoi devant le directeur pour que celui-ci fasse une instruction sur le fond, et subsidiairement, dans l'hypothèse où aucun renvoi ne serait prononcé, il demanderait la réformation, sinon l'annulation du bulletin. Il ajoute encore que la décision attaquée et le

bulletin auraient un fondement commun, à savoir l'imposition de l'année 1991, de sorte qu'il y aurait connexité.

S'il est vrai que le recours dirigé à la fois contre la décision directoriale et contre le bulletin peut donner lieu à une irrecevabilité à un autre niveau, le seul fait en soi pour le contribuable d'avoir sollicité dans le cadre d'une même requête la réformation ou l'annulation à la fois de la décision directoriale et du bulletin n'est pas de nature à entraîner l'irrecevabilité du recours, étant précisé par ailleurs que contrairement aux allégations du délégué du gouvernement les deux décisions présentent un lien de connexité en ce qu'elles ont trait à l'imposition de l'année 1991.

A l'audience des plaidoiries, le tribunal a soulevé la question de la recevabilité du recours pour autant qu'il est dirigé contre le bulletin.

En vertu des dispositions de l'article 8 (3) 3 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, un bulletin de l'impôt sur le revenu peut uniquement être directement déféré au tribunal administratif lorsqu'une réclamation au sens du paragraphe 228 de la loi générale des impôts, dite « *Abgabenordnung* », ci-après appelée « *AO* » ou une demande en application du paragraphe 131 AO a été introduite et qu'aucune décision directoriale définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande.

En l'espèce, le directeur a statué par décision du 18 mars 2009, de sorte que le recours est irrecevable pour autant qu'il est introduit directement contre le bulletin.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi du 7 novembre 1996, précitée, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation dirigée contre un bulletin de l'impôt sur le revenu.

Avant de déterminer si le tribunal est compétent pour statuer sur le recours fondé sur les dispositions de l'article 228 AO, qui présuppose l'existence d'une réclamation, il convient d'examiner la question de savoir si le courrier du 18 décembre 1996 précité de la fiduciaire ... peut être considéré comme valant réclamation.

En effet, tandis que le directeur estime que ledit courrier serait à considérer comme une demande d'imposition rectificative au sens du paragraphe 94 AO, Monsieur ... soutient que ce courrier s'analyserait comme étant une réclamation.

Aux termes du paragraphe 94 AO : « *(1) Les bulletins d'impôt (...) ainsi que les décisions administratives à caractère individuel (...) ne peuvent être retirés ou modifiés qu'à la double condition que le contribuable y consente expressément et qu'il ne se trouve pas forclos dans le cadre d'un recours contentieux* ».

Ledit paragraphe crée donc la possibilité pour l'administration fiscale de modifier des bulletins d'impôt sous la double condition du consentement exprès du contribuable et de la non expiration des délais du recours contentieux.

Le paragraphe 249 AO, ayant trait à la forme des réclamations, dispose dans ses deux premiers alinéas :

« (1) die Rechtsmittel können schriftlich eingereicht oder zu Protokoll erklärt werden. Es genügt, wenn aus dem Schriftstück hervorgeht, wer das Rechtsmittel eingelegt hat. Einlegung durch Telegramm ist zulässig. Unrichtige Bezeichnung des Rechtsmittels schadet nicht.

(2) Ein Rechtsmittel gilt als eingelegt, wenn aus dem Schriftstück oder der Erklärung hervorgeht, dass sich der Erklärende durch die Entscheidung beschwert fühlt und Nachprüfung begehrt ».

S'il est vrai que cette disposition légale réduit les exigences de forme d'une réclamation au strict minimum, il n'en reste pas moins qu'elle requiert *expressis verbis* que la formulation de la réclamation doit faire ressortir que le contribuable se considère lésé par le bulletin d'impôt en cause et qu'il sollicite un réexamen de son imposition (cf. trib. adm. 2 juillet 2003, n° 15585 du rôle, confirmé par Cour adm. 13 janvier 2004, n° 16854C du rôle, et autre référence y citée, Pas adm. 2008, V° Impôts, n° 447).

Même si aucun formalisme n'est imposé au contribuable en ce qui concerne la forme de l'introduction de sa réclamation, néanmoins faut-il que le contribuable fasse preuve d'un minimum de diligences concernant la formulation du contenu de la requête, de sorte que celui qui en est saisi soit en mesure de la qualifier utilement notamment quant à la question de savoir s'il s'agit effectivement d'une réclamation. Il importe de préciser à qui le contribuable a voulu s'adresser et s'il entendait que le bureau procède au retrait du bulletin ou d'un point du bulletin ou s'il voulait remettre en cause l'imposition en transmettant son dossier au directeur qui pourrait alors procéder au réexamen intégral de sa situation fiscale aux termes du paragraphe 299 AO. Dans cette mesure, il appartient au contribuable d'indiquer clairement ses intentions, étant donné que les deux procédés ont des répercussions autrement différentes (cf. trib. adm. 21 novembre 2005, n° 19625 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Impôts, n° 448).

Il convient encore de relever que si le paragraphe 249, alinéa 2 AO requiert que la formulation de la réclamation fasse ressortir que le contribuable se considère lésé par le bulletin d'impôt en cause et qu'il sollicite un réexamen de son imposition, il commande néanmoins une interprétation large de la notion de « *réclamation* ». Toutes les fois que la réclamation est celle qui présente de l'intérêt pour le contribuable, sa déclaration doit être considérée comme expression de sa volonté d'exercer un recours contentieux. Au besoin, il faut que l'administration se renseigne auprès du contribuable sur le sens à donner à sa déclaration (cf. trib. adm. 13 décembre 2004, n° 17626 du rôle, Pas. adm. 2008, V Impôts, n° 449 et autres références y citées).

En l'espèce, s'il est exact que le courrier du 18 décembre 1996 de la fiduciaire ... ne mentionne pas expressément qu'il est dans l'intention du signataire d'introduire une réclamation, et qu'il ne contient pas non plus expressément une mention que le demandeur se sent lésé par l'imposition, et encore que l'on puisse s'attendre qu'un professionnel en la matière précise de façon plus explicite les intentions d'un écrit adressé à l'administration, tel que cela a été relevé à juste titre par le délégué du gouvernement, il n'en reste pas moins qu'il se dégage pourtant implicitement mais nécessairement des termes employés que Monsieur ... se sent lésé par le bulletin litigieux en ce que le bureau d'imposition a ajouté la somme de ... LUF à son revenu imposable de l'année 1991, et qu'il demande de procéder à un réexamen de l'imposition sur le point critiqué (« *revoir l'impôt sur le revenu de l'année 1991* »). D'ailleurs, la réclamation présente un intérêt pour Monsieur ..., qui dans le cadre du présent recours confirme qu'il entendait introduire une réclamation.

S'il est certes vrai qu'en vertu du paragraphe 252 (1) AO, c'est le directeur, et non le bureau d'imposition, tel que cela a été relevé par le délégué du gouvernement pour soutenir que le fait que le bureau d'imposition a enregistré la lettre litigieuse comme une réclamation ne porterait pas à conséquence, qui a en définitive compétence pour décider si un écrit émanant d'un contribuable est à qualifier de réclamation au regard des exigences du paragraphe 249 AO, il convient néanmoins de relever que le bureau d'imposition, qui a continué le courrier litigieux du 18 décembre 1996 au directeur pour y statuer, ne s'est pas mépris sur sa portée réelle, en ce qu'il l'a qualifié de réclamation et en ce qu'il n'a pas pris position sur une demande d'imposition rectificative qui serait, d'après le directeur, véhiculée à travers le courrier litigieux. En effet, par courrier du 2 janvier 1997, le bureau d'imposition expliqua seulement au demandeur l'imposition quant au point critiqué en précisant que la mise en compte du montant de ... LUF ne constitue pas, comme l'a compris le demandeur, une imposition d'une plus-value, mais une imposition de revenus manquants pour financer la mise en état d'un immeuble situé en Belgique. Le libellé de ladite lettre ne permet cependant pas de dégager que le bureau d'imposition ait considéré la lettre du 18 décembre 1996 comme une demande d'imposition rectificative au sens du paragraphe 94 AO, qui serait de sa compétence et sur laquelle il aurait alors dû prendre position en la rejetant ou en l'admettant.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le courrier du 18 décembre 1996 de la fiduciaire ... est à qualifier de réclamation.

Le directeur ayant été saisi d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu, le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation dirigé contre la décision directoriale du 18 mars 2009. Le recours subsidiaire en annulation doit partant être déclaré irrecevable.

Le recours en réformation, par ailleurs introduit dans les formes et délai prévus par la loi, est recevable.

Tel qu'il a été retenu ci-avant, le courrier du 18 décembre 1996 de la fiduciaire ... est à qualifier de réclamation, de sorte que c'est à tort que le directeur a décidé qu'il n'y a pas lieu de statuer au motif qu'il n'était pas saisi d'une réclamation. Ce motif à la base du refus du directeur de statuer ne permet dès lors pas de justifier la décision sous examen.

En ordre subsidiaire, dans l'hypothèse où il serait décidé qu'il était saisi d'une réclamation, le directeur a décidé que la réclamation serait irrecevable faute de qualité pour agir dans le chef de la fiduciaire ..., en contestant que le mandat sur base duquel la fiduciaire ... a introduit la réclamation au nom et pour le compte du demandeur répond aux conditions légales.

Le demandeur invoque une procuration du 18 décembre 1996 comme valant mandat « *ad litem* » correspondant aux conditions de la loi. Il fait par ailleurs valoir, d'une part, que ce mandat n'aurait jamais été remis en cause par l'administration, notamment conformément au paragraphe 254 AO, et, d'autre part, que le motif tiré d'un défaut de mandat serait couvert par la lettre du bureau d'imposition du 2 janvier 1997, précitée, qui n'a pas remis en cause l'existence d'un mandat et par l'inscription de la réclamation dans le registre des réclamations. Le demandeur fait ensuite état d'un mandat verbal spécial qui aurait été donné en octobre 1996, en se réservant le droit de verser une pièce afférente en cours d'instance. Dans ce contexte, le demandeur sollicite la communication des « *pièces en possession de l'administration des contributions directes* » sur la procuration établie en faveur de la fiduciaire Enfin, le demandeur soutient que le risque d'une réformation *in pejus* ne se

présenterait pas en l'espèce, puisque le bulletin visant l'année 1991 serait le seul qui aurait été litigieux au moment de l'établissement du mandat.

Il convient de prime abord de relever que la demande de communication de pièces du dossier à laquelle a fait allusion le demandeur dans la motivation de son recours est à rejeter pour ne pas avoir été formulée au dispositif de la requête, auquel le tribunal peut seul avoir égard en ce qui concerne les prétentions du demandeur. Au demeurant et à titre superfétatoire, le tribunal est amené à relever que l'Etat a déposé les pièces du dossier fiscal, parmi lesquelles figure la procuration litigieuse du 18 décembre 1996.

Quant aux conditions auxquelles une procuration en vue d'introduire une réclamation devant le directeur des contributions doit correspondre, celle-ci doit être expresse et spéciale et renseigner clairement l'intention du mandant d'investir le mandataire du pouvoir d'agir par la voie d'une réclamation à l'encontre d'une décision déterminée avec toute la précision requise (trib. adm. 8 mai 2000, n° 11431 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Impôts, n° 452 et autres références y citées).

Cette exigence doit être vérifiée en toute hypothèse même dans des cas où objectivement le risque d'une réformation *in pejus* n'existe pas, comme le soutient le demandeur, de sorte que c'est à juste titre que le directeur a exigé l'existence d'un mandat exprès et spécial.

L'exigence d'un mandat *ad litem* exprès et spécial, que le directeur a opposé au demandeur, repose sur les dispositions générales du Code civil en matière de mandat, auxquelles renvoie le paragraphe 102 AO.

Rappelons que la possibilité d'une représentation par un mandataire est admise en droit fiscal, en ce que le paragraphe 107 AO prévoit sous son point (1): « *Wer durch Abwesenheit oder sonst verhindert ist, Pflichten zu erfüllen, die ihm im Interesse der Besteuerung obliegen, oder Rechte wahrzunehmen, die ihm nach den Steuergesetzen zustehen, kann dies durch Bevollmächtigte tun* », tandis que le paragraphe 238 AO renvoie, en matière de représentation aux paragraphes 102, alinéa 2 et 103 à 110 AO en retenant que « *Befugt, ein Rechtsmittel einzulegen, ist der, gegen den der Bescheid oder Verfügung ergangen ist. Für seine Vertretung gelten die § 102 Absatz 2 und die §§ 103 bis 110. Stirbt jemand, der berechtigt ist, ein Rechtsmittel einzulegen, während eine Rechtsmittelfrist läuft, bevor er das Rechtsmittel eingelegt hat, so kann jeder Erbe das Rechtsmittel einlegen* ».

Le paragraphe 102 AO, auquel renvoie le paragraphe 238 AO, précité, et qui est libellé comme suit : « (1) *Für die Gesellschaftsfähigkeit von Privatpersonen gelten in Steuersachen die Vorschriften des bürgerlichen Rechts.*

(2) *Das gleiche gilt von der Vertretung und Vollmacht, soweit in den Paragraphen 103 bis 111 nichts anderes vorgeschrieben ist* », renvoie aux règles civiles du mandat pour autant que les conditions n'en sont pas définies aux paragraphes 103 à 111 AO.

L'article 1987 du Code civil distingue entre, d'un côté, le mandat spécial pour une affaire ou certaines affaires seulement et, de l'autre côté, le mandat général pour toutes les affaires du mandant, tandis que l'article 1988 du même code spécifie que le mandat conçu en termes généraux n'embrasse que les actes d'administration et que s'il s'agit d'aliéner ou d'hypothéquer, ou de quelque autre acte de propriété, le mandat doit être exprès. L'article 1989 précise en outre que le mandataire ne peut rien faire au-delà de ce qui est porté dans son mandat.

Dans la mesure où l'introduction d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu déclenche un réexamen de l'imposition par les soins du directeur et que ce réexamen peut le cas échéant aboutir, par application du paragraphe 243 AO, à une décision qui est au détriment de celui qui a introduit la réclamation (« *Sie können die Entscheidung auch zum Nachteil dessen, der das Rechtsmittel eingelegt hat, ändern.* »), l'introduction d'une réclamation est à considérer comme excédant un simple acte d'administration, de sorte à requérir l'établissement d'un mandat spécial.

Le mandat conféré en l'espèce en date du 18 décembre 1996 par le demandeur à la fiduciaire ... est libellé comme suit : « (...) *pour représentation de tout courrier et recours fiscaux envers les Administrations luxembourgeoises* ».

Le tribunal est amené à retenir que si le mandat en question est certes limité à la matière fiscale et ne vise pas toutes les affaires généralement quelconques du demandeur et peut à ce titre être considéré comme mandat spécial au sens de l'article 1987 du Code civil, les termes employés sont néanmoins trop généraux, en visant toute représentation par courrier et tout recours généralement quelconque en matière fiscale et sans viser de manière précise le cas d'une réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1991, de sorte qu'il est à qualifier de mandat conçu en des termes généraux au sens de l'article 1988 du Code civil, qui ne peut pas dépasser les simples actes d'administration. Dès lors, la procuration du 18 décembre 1996 ne peut être considérée comme suffisamment expresse et spéciale pour pouvoir valablement couvrir une réclamation contre le bulletin spécifique visant l'année 1991.

D'autre part, le demandeur fait état d'un mandat verbal donné à sa fiduciaire préalablement à l'introduction de la réclamation, qui aurait spécifiquement visé une réclamation contre le bulletin litigieux.

Or, il appartient au contribuable de rapporter la preuve qu'il a donné un mandat spécial et exprès en vue de l'introduction d'une réclamation. Force est de constater que le demandeur reste en défaut de rapporter la preuve de l'existence d'un tel mandat verbal, étant précisé que la preuve annoncée par le demandeur dans son recours n'a pas été produite en cours d'instance, de sorte qu'au regard des contestations du délégué du gouvernement, l'existence d'un mandat spécial et exprès accordé verbalement n'est pas vérifiée en l'espèce.

Le demandeur invoque encore, d'un côté, le fait que le bureau d'imposition a enregistré la réclamation comme telle sans soulever un défaut de mandat, et, d'autre part, donne à considérer qu'à aucun moment ce mandat n'aurait été remis en cause par l'administration, notamment eu égard au paragraphe 254 AO. En substance, ces moyens consistent à soutenir que le défaut de mandat valable ne saurait plus en l'espèce être invoqué par le directeur au stade où il a pris sa décision, tant au regard de l'attitude du bureau d'imposition, qu'au regard du fait qu'aucune justification du mandat n'a été demandée avant la prise de la décision directoriale.

Il convient de prime abord de relever que le fait que le bureau d'imposition a enregistré la réclamation sans soulever un défaut de mandat ne porte pas à conséquence dans la mesure où en vertu du paragraphe 252 (1) AO, seul le directeur, et non le bureau d'imposition, a compétence pour examiner la recevabilité d'une réclamation notamment quant à la forme, examen qui implique le contrôle de la validité d'un mandat.

Quant au paragraphe 254 (2) AO, invoqué par le demandeur, celui-ci dispose que « (1) *Der Steuerpflichtige, oder wer sonst das Rechtsmittel eingelegt hat, kann sich im Rechtsmittelverfahren durch Bevollmächtigte vertreten lassen. Geschäftsmässige Vertreter*

können zurück gewiesen werden ; dies gilt nicht für die im § 107 Absatz 3 genannten Personen. Die Vorschriften des § 107 Absätze 6 und 7 finden Anwendung.

(2) Bevollmächtigte und gesetzliche Vertreter haben sich auf Verlangen als solche auszuweisen.

(3) Behörden werden durch Beamte vertreten, die die Behörde allgemein oder für den einzelnen Fall bestimmt. », et permet ainsi à l'administration de rejeter les personnes agissant en représentation dans différentes hypothèses, et d'exiger la preuve du mandat sur question afférente de l'administration.

Il se dégage de la décision directoriale attaquée que la procuration du 18 décembre 1996 était jointe à la réclamation. Il est vrai qu'il ne ressort d'aucune pièce du dossier que le directeur ait demandé dans la suite à la fiduciaire ... d'établir sa qualité à agir conformément aux dispositions dudit paragraphe 254 (2) AO, au-delà de la prédite procuration que le directeur a jugée comme étant trop générale.

Or, force est de relever que le paragraphe 254, alinéa 2 AO ouvre la faculté au directeur d'exiger la production de la preuve d'un mandat en vue d'introduire une réclamation et impose alors au mandataire l'obligation de justifier son mandat. Tout comme il n'impose pas la production d'un mandat *ad litem* exprès et spécial au moment de l'introduction de la réclamation, il ne permet pas non plus de conclure qu'à défaut pour le directeur d'avoir usé de la faculté lui ouverte avant d'émettre une décision, celui-ci serait forclos à pouvoir invoquer le défaut d'un mandat, ni n'impose-il au directeur, sous peine de vicier sa décision, d'exiger la preuve du mandat préalablement à la prise de sa décision. S'il est vrai que le bon sens commanderait que le directeur fasse part de ses doutes sur l'existence d'un mandat avant la prise de sa décision, de manière à permettre un échange contradictoire pré-contentieux sur cette question, une telle obligation ne se dégage cependant pas des dispositions de l'article 254 AO et un non recours à une demande en justification d'un mandat ne saurait dès lors être sanctionné par le tribunal au risque de rajouter à la loi des conditions que le législateur n'a pas prévues.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent qu'à défaut de preuve de l'existence d'un mandat spécial et exprès en vue d'introduire une réclamation, la fiduciaire ... n'avait pas qualité pour agir au nom et pour le compte du demandeur, de sorte que c'est à juste titre que le directeur a rejeté la réclamation.

Il s'ensuit que le recours est à rejeter pour ne pas être fondé.

Quant à la demande en allocation d'une indemnité de procédure de 1.000 EUR formulée par le demandeur, celle-ci est à rejeter au regard de l'issue du litige.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

déclare le recours irrecevable pour autant qu'il est dirigé contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1991 ;

reçoit le recours en réformation en la forme en ce qu'il est dirigé contre la décision du directeur du 18 mars 2009;

rejette la demande en communication de pièces ;

au fond, déclare le recours en réformation non justifié, partant en déboute ;

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure formulée par le demandeur ;

déclare irrecevable le recours subsidiaire en annulation dirigé contre la décision précitée du directeur;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Martine Gillardin, premier juge,
Annick Braun, juge,

et lu à l'audience publique du 21 janvier 2010 par le premier vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Carlo Schockweiler

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 21.01.2010

Le Greffier du Tribunal administratif